Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

Numéro 35082 du rôle
Inscrit le 18 août 2014

<u>Audience publique extraordinaire du 10 octobre 2014</u>

Recours formé par
la société anonyme ... S.A. , …
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

Vu la requête inscrite sous le numéro 35082 du rôle et déposée le 18 août 2014 au greffe du tribunal administratif par Maître Frédéric Noel, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ... S.A., établie et ayant son siège social à L-…, représentée par son conseil d'administration actuellement en fonction, inscrite au registre du commerce et des sociétés sous le numéro …, tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision prise en date du 14 juillet 2014 par le directeur de l'administration des Contributions directes portant fixation d'une amende administrative fiscale au sens de l'article 5 de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 9 septembre 2014 ;

Vu l'ordonnance du 19 septembre 2014 accordant à chacune des parties un délai pour déposer un mémoire supplémentaire ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Maître Frédéric Noel, ainsi que Monsieur le délégué du gouvernement Sandro Laruccia en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 8 octobre 2014.

Par courrier du 20 février 2014, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », enjoignit à la société anonyme ... S.A., de lui fournir, pour le 28 mars 2014 au plus tard, certains renseignements la concernant, dans la mesure où ceux-ci seraient indispensables afin de clarifier sa situation fiscale en France, étant donné que les autorités françaises nécessiteraient ces renseignements pour s'assurer qu'elle a son siège de direction effective en France et non pas au Luxembourg.

Le 5 mai 2014, le directeur envoya à la société anonyme ... S.A. un courrier dans lequel il constata qu'elle n'a pas réservé de suite à sa décision d'injonction précitée du 20 février 2014 et l'invita de lui fournir ces renseignements pour le 15 mai 2014 au plus tard, à défaut de quoi, il pourrait lui infliger une amende administrative fiscale conformément à l'article 5 de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, ci-après désignée par « la loi du 31 mars 2010 ».

Le 14 juillet 2014, le directeur envoya à la société anonyme ... S.A. une décision dans laquelle il constata qu'elle n'a pas donné suite à sa décision d'injonction précitée du 20 février 2014, ni au rappel précité du 5 mai 2014, de sorte qu'il lui infligea une amende administrative fiscale de 25.000.- € conformément à l'article 5 de la loi du 31 mars 2010.

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 18 août 2014, la société anonyme ... S.A. a fait introduire un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation contre la décision du directeur du 14 juillet 2014.

Aux termes de l'article 6, paragraphe (1), alinéa 2 de la loi du 31 mars 2010, le tribunal administratif est compétent pour connaître d'un recours en réformation introduit contre une décision du directeur portant fixation d'une amende fiscale administrative au sens de l'article 5 de cette même loi.

Le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité du recours pour cause de tardiveté dans la mesure où l'envoi recommandé aurait été envoyé le 14 juillet 2014, de sorte que le recours déposé le 18 août 2014 serait irrecevable pour cause de forclusion.

Force est au tribunal de constater à cet égard qu'aux termes de l'article 6, paragraphe (1), alinéa 2 de la loi du 31 mars 2010 : « *Le recours contre les décisions visées aux articles* […] *5 doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés.* »

En l'espèce, il ressort des pièces versées en cause que la décision déférée a été envoyée par courrier recommandé le 14 juillet 2014, de sorte qu'il a pu être réceptionné par la demanderesse au plus tôt le 15 juillet 2014. Par voie de conséquence, le délai d'un mois pour introduire un recours contentieux contre ladite décision a expiré au plutôt le 15 août 2014.

Cependant, force est de constater que le vendredi 15 août 2014 a été un jour férié. Dès lors, il y lieu de se référer au § 245, (2) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelé « Abgabenordnung », en abrégée « AO », aux termes duquel: « *Lorsque le dernier jour du délai est un samedi, un dimanche, un jour férié légal ou un jour férié de rechange, ce délai est prorogé jusqu'au prochain jour ouvrable.* »

Par voie de conséquence, et dans la mesure où, tel que relevé ci-avant, le délai pour introduire un recours contentieux a expiré au plus tôt le 15 août 2014, jour fériée, ce délai a été prolongé jusqu'au prochain jour ouvrable, de sorte à avoir pu expirer au plus tôt le lundi 18 août 2014.

Il s’ensuit que le recours en réformation déposé le 18 août 2014 est recevable *ratione temporis*.

La recevabilité du recours principal en réformation n’étant pas autrement critiquable, il est recevable pour avoir été introduit selon les formes et délai de la loi.

Il n’a y dès lors pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l’appui de son recours, la demanderesse fait valoir que la décision déférée lui causerait tort et grief dans la mesure où elle aurait été motivée par un prétendu défaut de collaboration de sa part, alors que les renseignements demandés dans l’injonction du 20 février 2014 auraient été communiqué par fax à l’administration des Contributions directes en date du 15 mai 2014. Par ailleurs, un courrier aurait été adressé à cette même administration comprenant copie du livre des actionnaires et deux extraits de compte. Ainsi, il paraîtrait qu’elle n’aurait en aucun cas refusé de collaborer, mais qu’il y aurait eu un problème de gestion dans ce dossier au niveau de la réception des informations.

La demanderesse déclare verser à nouveau les mêmes pièces dans le cadre du présent recours contentieux. Elle fait finalement valoir que les autorités françaises auraient eu communication de ces mêmes renseignements dans le cadre de la procédure de contrôle fiscal et de TVA et que ces informations leurs auraient été communiqués par Monsieur ..., administrateur et actionnaire unique.

La demanderesse en conclut qu’il y aurait lieu de réformer la décision déférée du 14 juillet 2014 en ce sens qu’il y aurait lieu de renvoyer le dossier devant le directeur pour nouvel examen de la demande d’assistance émanant des autorités fiscales françaises, voire encore par réformation la décharger de l’amende lui infligée de 25.000.- €, sinon subsidiairement voir réduire cette dernière à de plus justes proportions.

Le délégué du gouvernement estime à son tour par rapport au fax envoyé le 15 mai 2014 par Maître Noel au nom et pour compte de la demanderesse, qu’il aurait été adressé au bureau d’imposition sociétés 2 et qu’il n’aurait pas comporté la bonne référence. Pour ces raisons, ce fax ne serait pas parvenu au service compétent de la direction des contributions. Or, dans la mesure où aussi bien la demande initiale du 20 février que le courrier de rappel du 5 mai 2014 auraient été émis par le directeur, il serait légitime d’attendre que la réponse de la société aurait dû être envoyée au même expéditeur et qu’elle comporterait également la référence y afférente.

A cet égard, le délégué du gouvernement fait encore valoir que des vérifications auraient établis que ni le bureau d’imposition en question, ni le directeur n’auraient reçu de courrier simple comportant le livre des actionnaires et des extraits de compte tel que cela a été indiqué dans le recours introductif d’instance. Dès lors, la réception d’un tel envoi serait contestée. Concernant plus précisément le fax du 15 mai 2014, le délégué du gouvernement donne à considérer qu’il résulterait du relevé de transmission versé en cause par la demanderesse qu’il s’agirait d’un document de seulement deux pages, de sorte que les pièces y annoncées n’auraient pas été transmises par cette voie.

Quant au relevé de compte versé en cours de la procédure contentieuse, le délégué du gouvernement fait valoir qu'il ne couvrirait pas la période mentionnée dans la décision d'injonction du 20 février 2014, sans qu'une explication circonstanciée n'ait été fournie à ce sujet.

Le délégué du gouvernement en conclut que la partie demanderesse n'aurait pas réagi utilement suite au courrier du 20 février 2014, ni au courrier de rappel du 5 mai 2014, de sorte qu'elle n'aurait pas exécuté les diligences nécessaires afin de mettre l'administration des Contributions directes en mesure de répondre aux autorités françaises.

Quant à l'affirmation de la demanderesse que les autorités françaises seraient déjà en possession des informations demandées, de sorte qu'il y aurait lieu de renvoyer la demande d'assistance fiscale émanant des autorités françaises devant le directeur des Contributions directes pour un nouvel examen, une telle demande serait irrecevable pour cause de forclusion dans la mesure où aucun recours n'aurait été introduit contre la décision du 20 février 2014.

Par ailleurs, la demande de ramener l'amende administrative fiscale litigieuse à une plus juste proportion serait à rejeter pour ne pas être fondée.

Finalement, le délégué du gouvernement conteste tant en son principe qu'en son quantum la demande en obtention d'une indemnité de procédure.

A titre liminaire, le tribunal tient à relever qu'il ne saurait, en tout état de cause, tel que relevé à juste titre par le délégué du gouvernement, faire droit à la demande formulée par la partie demanderesse dans le dispositif de sa requête introductive d'instance suivant laquelle il y aurait lieu de réformer la décision déférée du 14 juillet 2014 en la renvoyant devant le directeur pour nouvel examen de la demande d'assistance émanant des autorités fiscales françaises, étant donné que, d'un côté, le tribunal ne saurait annuler une décision dont il est saisi par le biais d'un recours en réformation qu'en cas d'illégalité externe de cette décision, hypothèse qui n'est pas envisageable vu les moyens invoqués, et, d'un autre côté, son contrôle se limite dans le cadre de la présente instance à la décision déférée qui, en ce qu'elle fixe une amende administrative fiscale est étrangère à la décision d'injonction précitée du 20 février 2014 et du rappel précité du 5 mai 2014.

Quant au fond, le tribunal constate de prime abord que, dans un premier temps, les auteurs du projet de loi N° 6072 portant approbation de plusieurs conventions tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude fiscale et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande entendaient conférer au détenteur des renseignements un recours en annulation contre une décision fixant une amende administrative fiscale au sens de l'article 5 de la loi du 31 mars 2010, et que ce n'est que sur avis de la Cour administrative du 29 octobre 2009,[1] auquel s'est rallié le Conseil d'Etat dans son avis complémentaire du 2 février 2010,[2] que le recours contentieux afférent a été finalement modifié

[1] Voir doc. parl. N° 6072[1]

[2] Voir doc. parl. N° 6072[6]

en un recours en réformation afin de répondre aux exigences de l'article 6, paragraphe 1er de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales.

S'il a été vraisemblablement judicieux de suivre cette proposition afin d'anticiper tout doute quant à la compatibilité du contrôle juridictionnel afférent aux principes dégagés par la Cour européenne des droits de l'homme par rapport à la notion de recours de pleine juridiction, le tribunal constate néanmoins qu'une application stricte des compétences attribuées au juge administratif saisi d'un recours en réformation, telles qu'elles sont actuellement perçues par la Cour administrative,[3] à savoir que « *le recours en réformation est l'attribution légale au juge administratif de la compétence spéciale de statuer à nouveau, en lieu et place de l'administration, sur tous les aspect d'une décision administrative querellée. Le jugement se substitue à la décision litigieuse en ce qu'il la confirme ou qu'il la réforme. Cette attribution formelle de compétence par le législateur appelle le juge de la réformation à ne pas seulement contrôler la légalité de la décision que l'administration a prise sur base d'une situation de droit et de fait telle qu'elle s'est présentée à elle au moment où elle a été appelée à statuer, voire à refaire – indépendamment de la légalité – l'appréciation de l'administration, mais elle l'appelle encore à tenir compte des changements en fait et en droit intervenus depuis la date de la prise de la décision litigieuse et, se plaçant au jour où lui-même est appelé à statuer, à apprécier la situation juridique et à fixer les droits et obligations respectifs de l'administration et des administrés concernés* », risque, le cas échéant, d'aboutir à une situation où un détenteur de renseignements récalcitrant lors de la procédure administrative non contentieuse, exécute pleinement ses obligations découlant de l'injonction directoriale lors de la phase contentieuse, de sorte que le tribunal administratif, en se plaçant au jour où lui-même est appelé à statuer, devrait retenir la conclusion qu'aucun manquement du détenteur des renseignements ne saurait être vérifié, bien que, au jour où la décision fixant l'amande administrative fiscale a été prise, le fait générateur afférent avait été consommé.

Dès lors, afin de tenir compte tant de l'attitude du détenteur des renseignements au cours de la procédure administrative, que des spécificités de cette matière et pour pallier d'éventuels stratagèmes de détenteurs de renseignements incompatibles avec la célérité indispensable à la procédure en matière d'échanges de renseignements sur demande, le tribunal est amené à conclure qu'il y a lieu de moduler son contrôle en la présente matière en ce sens qu'il lui appartient de contrôler, d'un côté, la légalité et l'opportunité de la décision déférée au jour où elle a été prise compte tenu de l'attitude du détenteur des renseignements à ce moment, tout en prenant en compte, de l'autre côté, dans l'hypothèse où le bien-fondé de la fixation de l'amende est retenu, son attitude lors de la procédure contentieuse, afin de modifier, le cas échéant, en sa faveur ou en sa défaveur, l'amende fixée à juste titre par le directeur, sur base du comportement global affiché par le détenteur des renseignements.

En l'espèce, la demanderesse estime, tel que relevé ci-avant, avoir intégralement répondu aux injonctions directoriales des 20 février et 5 mai 2014 par le courrier du 15 mai 2014 ainsi que par des pièces communiquées par envoi postal simple. S'il n'est pas contesté que l'administration a reçu le courrier précité du 15 mai 2014, le tribunal est amené à conclure, après analyse tant des éléments de preuve soumises à son appréciation que des contestations afférentes

---

[3] Voir CA 6 mai 2008, n° 23341C du rôle, Pas. adm. 2012, v° Recours en réformation, n° 11 et les références y citées

de la partie étatique, qu'il n'est pas vérifié que la demanderesse ait effectivement communiqué les pièces dont elle fait état avant que la décision déférée a été prise. Dès lors, dans la mesure où il appartient à la demanderesse de prouver ses allégations compte tenu du privilège du préalable dont bénéficie toute décision administrative, la question de savoir dans quelle mesure la demanderesse s'était conformée aux injonctions litigieuses au moment où la décision déférée a été prise, sera analysée eu égard des seules informations contenues dans le courrier du 15 mai 2014. En effet, la partie étatique a soulevé à juste titre que le rapport de transmission par fax du courrier précité du 15 mai 2014 indique que seulement deux pages ont été envoyées, de sorte qu'il y a lieu de conclure que le document précité ne comportait aucune annexe.

A cet égard, il importe de citer les renseignements sollicités par le directeur à travers les deux injonctions des 20 février et 5 mai 2014 pour la période du 1er avril 2007 au 30 décembre 2011 :

« - *Veuillez indiquer qui étaient les actionnaires de la société ... SA pour la période visée et veuillez fournir copie du registre des actionnaires ;*

- *Veuillez indiquer les noms et adresses des administrateurs et/ou dirigeants de la société pour la période visée ;*

- *Veuillez indiquer à quoi correspond l'adresse du siège social de la société au Luxembourg (location de bureaux, adresse de domiciliation, boîte au lettre, …) et veuillez fournir le contrat de location et/ou domiciliation ;*

- *Veuillez indiquer quels sont les moyens humains et matériels de la société au Luxembourg ;*

- *Veuillez fournir les relevés bancaires du compte* […] *pour la période visée, indiquer qui est la ou les personne(s) autorisée(s) à effectuer des opérations sur ce compte bancaire ainsi que le nom de la personne ayant ouvert ce compte bancaire ;*

- *Veuillez fournir la déclaration fiscale ainsi que les comptes annulés pour l'année 2011.* »

A la lecture du courrier du 15 mai 2014, le tribunal est amené à retenir que les seules informations concrètes fournies par la demanderesse sont celles qu'elle « *disposait pour l'époque de 4 administrateurs mais n'avait pas d'employés* », les autres indications y figurant ayant trait à des engagements non concrétisés par la suite.

Dès lors, le tribunal en conclut que c'est à bon droit que le ministre a décidé qu'en date du 14 juillet 2014, la demanderesse n'avait pas réservé de suites aux injonctions des 20 février et 5 mai 2014 et que c'est encore à bon droit que le directeur a fixé une amende administrative fiscale au sens de l'article 5 de la loi du 30 mars 2010.

Cependant, au cours de la procédure contentieuse, la demanderesse a versé une copie du livre des actionnaires, de sorte à s'être entièrement acquittée de son obligation découlant de la première question de l'injonction du 20 février 2014.

Par ailleurs, elle a versé deux relevés du compte bancaire indiqué dans l'injonction du 20 février 2014 détenu dans les livres de l'Union bancaire privée aux 31 décembre 2010 et 2011. Etant donné que la période visée dans l'injonction du 20 février 2014, en l'occurrence celle du 1[er] avril 2007 au 30 décembre 2011, n'a pas été contestée par la demanderesse, il y a lieu de conclure que les extraits bancaires versées au cours de la procédure contentieuse ne couvrent pas toute la période visée, de sorte que la demanderesse est défaillante à cet égard.

Finalement, la demanderesse verse encore un extrait du mémorial C du 20 avril 2007 censé renseigner qui ont été les administrateurs pour la période visée. Cependant, l'analyse de cette pièce amène le tribunal à la conclusion que si cette pièce indique en effet quelles personnes ont été nommées administrateurs lors de l'assemblée générale du 30 janvier 2007, elle indique également que le mandat des administrateurs a expiré à l'issue de l'assemblée générale de l'an 2010. Ainsi, les renseignements fournis par la demanderesse au sujet de ses administrateurs ne couvrent pas l'entièreté de la période visée à l'injonction du 20 février 2014, de sorte que la demanderesse est défaillante à cet égard.

Par ailleurs, force est au tribunal de constater qu'aucun autre renseignement n'a été transmis par la demanderesse au cours de la procédure contentieuse, de sorte qu'il est amené à conclure que son comportement global est à qualifier de défaillant.

Quant au montant concrètement infligé par le directeur, le tribunal est amené à conclure qu'il lui appartient de le moduler, le cas échéant, en tenant compte de l'attitude affichée par la demanderesse au cours de la phase contentieuse.

A cet égard, tel que relevé ci-avant, la demanderesse a fourni un certain nombre d'informations supplémentaires par rapport à ceux indiqués dans son courrier du 15 mai 2014, mais qui restent cependant largement incomplètes, de sorte qu'il y a lieu de réduire le montant, par réformation de la décision déférée, à 24.000 €.

Finalement, le tribunal est amené à conclure que dans la mesure où la demanderesse ne spécifie pas en quoi qu'il serait inéquitable de laisser à sa charge les frais non compris dans les dépens, sa demande en allocation d'une indemnité de procédure est à déclarer non fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

le déclare partiellement fondé ;

partant, par réformation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 14 juillet 2014, fixe l'amende administrative fiscale à 24.000 € ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi délibéré par :

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Jackie Maroldt, attaché de justice,

et lu à l'audience publique extraordinaire du 10 octobre 2014, à 17.00 heures, par le vice-président en présence du greffier Goreti Pinto.

s. Goreti Pinto s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 13 octobre 2014
Le greffier du tribunal administratif